ARREST VAN HET HOF (Eerste kamer)

13 december 2012 *

„Fiscale bepalingen — Zesde btw-richtlijn — Beschikking 2004/290/EG — Toepassing van derogatie door een lidstaat — Machtiging — Artikel 2, punt 1 — Begrip ‚bouwwerkzaamheden' — Uitlegging — Leveringen van goederen daaronder begrepen — Mogelijkheid om deze derogatie gedeeltelijk toe te passen — Beperkingen"

In zaak C-395/11,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het Bundesfinanzhof (Duitsland) bij beslissing van 30 juni 2011, ingekomen bij het Hof op 27 juli 2011, in de procedure

BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH

tegen

Finanzamt Lüdenscheid,

wijst

HET HOF (Eerste kamer),

samengesteld als volgt: A. Tizzano, kamerpresident, M. Ilešič, E. Levits, M. Safjan en M. Berger (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: P. Mengozzi,

griffier: A. Calot Escobar,

gelet op de opmerkingen van:

— de Duitse regering, vertegenwoordigd door T. Henze en K. Petersen als gemachtigden,

— de Finse regering, vertegenwoordigd door H. Leppo als gemachtigde,

— de Europese Commissie, vertegenwoordigd door F. Erlbacher en C. Soulay als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 12 september 2012,

het navolgende

* Procestaal: Duits.

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 2, punt 1, van beschikking 2004/290/EG van de Raad van 30 maart 2004 waarbij Duitsland wordt gemachtigd een maatregel toe te passen in afwijking van artikel 21 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting (PB L 94, blz. 59).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH (hierna: „BLV") en het Finanzamt Lüdenscheid (hierna: „Finanzamt") betreffende belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw") die BLV in rekening is gebracht nadat een andere onderneming een gebouw voor haar had opgericht.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Artikel 5, lid 1 en lid 2, sub e, van de Tweede richtlijn (67/228/EEG) van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Structuur en wijze van toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 1967, 71, blz. 1303), welke richtlijn ratione temporis in casu niet van toepassing is, bepaalde:

„1. Als levering van een goed wordt beschouwd de overdracht van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken.

2. Als leveringen in de zin van lid 1 worden eveneens beschouwd:

[...]

e) de oplevering van een werk in onroerende staat, met inbegrip van de handeling waardoor een roerend goed tot blijvend gebruik aan een onroerend goed verbonden wordt.

[...]"

Zesde btw-richtlijn

4 Artikel 5, leden 1 en 5, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 2004/7/EG van de Raad van 20 januari 2004 (PB L 27, blz. 44; hierna: „Zesde btw-richtlijn"), bepaalt:

„1. Als levering van een goed wordt beschouwd de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken.

[...]

5. Als een levering in de zin van lid 1 kunnen de lidstaten beschouwen: de oplevering van een werk in onroerende staat."

5 Artikel 6, lid 1, van de Zesde btw-richtlijn bepaalt:

„Als dienst wordt beschouwd elke handeling die geen levering van een goed in de zin van artikel 5 is."

6 Artikel 21, lid 1, sub a, eerste volzin, van deze richtlijn luidt:

„1. In het binnenlandse verkeer is de belasting over de toegevoegde waarde verschuldigd:

a) door de belastingplichtige die een belastbare levering van goederen of een belastbare dienst verricht [...]"

7 Artikel 27, lid 1, van die richtlijn bepaalt:

„1. De Raad kan op voorstel van de Commissie met eenparigheid van stemmen elke lidstaat machtigen, bijzondere, van de bepalingen van deze richtlijn afwijkende maatregelen te treffen, teneinde de belastingheffing te vereenvoudigen of bepaalde vormen van belastingfraude of -ontwijking te voorkomen. [...]"

Beschikking 2004/290

8 Punt 2 van de considerans van beschikking 2004/290 luidt als volgt:

„Er werd vastgesteld dat aanzienlijke btw-inkomsten wegvloeiden in de bouwsector en in de sector van de schoonmaak in gebouwen, in gevallen waarin de btw openlijk op factuur in rekening werd gebracht, doch niet aan de schatkist werd doorgestort, terwijl de ontvanger zijn recht op aftrek uitoefende. De ondernemingen die de regeling niet naleefden, konden niet worden geïdentificeerd of pas worden geïdentificeerd nadat het te laat was om de weggevloeide btw-inkomsten te innen. Deze gevallen zijn dermate in aantal toegenomen dat wettelijke maatregelen moeten worden getroffen. De voorgenomen aansprakelijkheid van de ontvanger voor de btw is slechts van toepassing op ondernemingen die hun recht op aftrek kunnen uitoefenen en is niet van toepassing op particulieren. Zij is beperkt tot twee welomschreven sectoren, waarin het verlies aan btw-inkomsten een onaanvaardbare omvang heeft bereikt. [...]"

9 Punt 4 van de considerans van deze beschikking luidt:

„De derogatiemaatregel heeft geen invloed op het bedrag van de btw dat verschuldigd is in het stadium van het eindverbruik, noch op de eigen middelen van de Europese Gemeenschappen afkomstig uit de btw [...]"

10 Artikel 1 van die beschikking bepaalt:

„In afwijking van artikel 21, lid 1, sub a, van de [Zesde] richtlijn [...], wordt de Bondsrepubliek Duitsland gemachtigd met ingang van 1 april 2004 de in artikel 2 van deze beschikking bedoelde ontvangers van leveringen van goederen en diensten aan te wijzen als de personen die tot voldoening van de [btw] zijn gehouden."

11 Artikel 2, punt 1, van beschikking 2004/290 bepaalt:

„In de volgende gevallen kan de ontvanger van de levering van goederen en diensten worden aangewezen als de persoon die tot voldoening van de btw is gehouden:

1. bij de levering van bouwwerkzaamheden en/of schoonmaakwerkzaamheden in een gebouw aan een belastingplichtige, tenzij de ontvanger van de levering uitsluitend huurder is van niet meer dan twee woningen of de bouwwerkzaamheden aan een belastingplichtige worden geleverd".

Duits recht

12 § 3, lid 4, van het Umsatzsteuergesetz 2005 (Duitse wet op de omzetbelasting; BGBl. 2005 I, blz. 386; hierna: „UStG"), in de op het hoofdgeding toepasselijke versie, bepaalt:

„Indien de ondernemer de bewerking of verwerking van een goed heeft overgenomen en daarbij materiaal gebruikt dat hij zelf heeft aangeschaft, moet de prestatie als een levering worden beschouwd (oplevering van een werk) als de stoffen niet alleen onderdelen en andere bijzaken betreffen. Dit geldt ook wanneer de goederen vast verbonden zijn met de grond. [...]"

13 § 13b, lid 1, punt 4, en lid 2, tweede volzin, UStG, is gebaseerd op beschikking 2004/290 en bepaalt:

„1) Voor de volgende belastbare handelingen ontstaat de [btw] bij het uitreiken van de factuur, en uiterlijk aan het einde van de op de prestatie volgende kalendermaand:

[...]

4. Opleveringen van werken en andere prestaties die dienen voor de oprichting, de reparatie, het onderhoud, de wijziging of de sloop van bouwwerken, uitgezonderd plannings- en bewakingsprestaties. [...]

2) [...] In de in lid 1, eerste volzin, punt 4, eerste volzin, genoemde gevallen is de ontvanger van de prestatie gehouden de belasting te voldoen, wanneer hij een ondernemer is die prestaties in de zin van lid 1, eerste volzin, punt 4, eerste volzin, UStG verricht. [...]"

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

14 BLV is een onderneming die zich bezighoudt met de aankoop, het bouwrijp maken en het bebouwen van percelen grond. Zij is een „belastingplichtige" in de zin van artikel 4 van de Zesde btw-richtlijn.

15 In september 2004 heeft BLV de vennootschap Rolf & Co. OHG (hierna: „Rolf & Co.") opdracht gegeven een woonhuis met zes appartementen op te richten. Rolf & Co. heeft op 17 november 2005 betreffende dit werk een eindfactuur uitgereikt zonder btw, waarop zij vermeldde dat BLV als ontvanger van de prestatie tot voldoening van de btw gehouden was.

16 Aanvankelijk verklaarde BLV tegenover de belastingautoriteiten dat zij gehouden was de btw over deze in de loop van het boekjaar 2005 verrichte prestatie te voldoen. Later heeft zij evenwel betoogd dat niet was voldaan aan de voorwaarden opdat zij belastingschuldige zou worden, aangezien de Bondsrepubliek Duitsland volgens het recht van de Unie niet gemachtigd was te bepalen dat niet de verstrekker maar de ontvanger de btw diende te betalen voor een prestatie zoals die in het hoofdgeding. Het Finanzamt was het niet eens met deze stelling en was daarentegen van mening dat BLV wel degelijk tot voldoening van de btw gehouden was. BLV heeft deze vraag aan de administratieve rechter voorgelegd.

17 Het Finanzamt, verweerder in het hoofdgeding, stelt dat verzoekster in het hoofdgeding overeenkomstig § 13b, lid 1, eerste volzin, punt 4, en lid 2, tweede volzin, UStG tot voldoening van de btw gehouden is. Het Bundesfinanzhof is in deze zaak van oordeel dat de beslechting van het geding afhankelijk is van de uitlegging die wordt gegeven aan beschikking 2004/290.

18 In die omstandigheden heeft het Bundesfinanzhof de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Omvat het begrip bouwwerkzaamheden in de zin van artikel 2, punt 1, van beschikking 2004/290 [...] behalve diensten ook leveringen?

2) Indien de machtiging om de ontvanger van de prestatie aan te wijzen als persoon die tot voldoening van de belasting gehouden is, ook betrekking heeft op leveringen:

heeft de gemachtigde lidstaat het recht, van de machtiging slechts gedeeltelijk gebruik te maken voor bepaalde subgroepen, zoals bepaalde soorten bouwwerkzaamheden, en voor prestaties aan bepaalde ontvangers?

3) Indien de lidstaat subgroepen mag vormen: gelden er beperkingen voor de lidstaat bij het vormen van subgroepen?

4) Indien de lidstaat in het algemeen (zie de tweede vraag) of op grond van niet in acht genomen beperkingen (zie de derde vraag) niet het recht heeft subgroepen te vormen:

a) welke rechtsgevolgen heeft een ongeoorloofde vorming van subgroepen?

b) heeft een ongeoorloofde vorming van subgroepen tot gevolg dat de bepaling van nationaal recht enkel ten gunste van individuele belastingplichtigen of in het algemeen niet mag worden toegepast?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste vraag

19 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 2, punt 1, van beschikking 2004/290 aldus moet worden uitgelegd dat het in deze bepaling opgenomen begrip „bouwwerkzaamheden”, naast de handelingen die worden aangemerkt als diensten zoals die in artikel 6, lid 1, van de Zesde richtlijn zijn gedefinieerd, ook de handelingen omvat die leveringen van goederen zijn in de zin van artikel 5, lid 1, van deze richtlijn.

20 De verwijzende rechter is namelijk van oordeel dat indien de Bondsrepubliek Duitsland bij beschikking 2004/290 met betrekking tot bouwwerkzaamheden enkel gemachtigd werd de ontvanger van de prestatie aan te wijzen als de persoon die tot voldoening van de btw gehouden is (de zogenaamde „verleggingsregeling”) voor zover deze bouwwerkzaamheden de vorm van diensten aannemen en geen leveringen betreffen, BLV de btw weliswaar dient te voldoen volgens § 13b UStG, maar niet volgens beschikking 2004/290.

21 In dat verband zij er om te beginnen aan herinnerd dat beschikking 2004/290 geen definitie van het begrip „bouwwerkzaamheden” bevat.

22 Voorts moet worden vastgesteld dat, behalve de Duitse taalversie, geen van de taalversies van de Zesde btw-richtlijn waarnaar artikel 1 van beschikking 2004/290 verwijst, het begrip „bouwwerkzaamheden” vermeldt. De Zesde btw-richtlijn, meer bepaald artikel 5, lid 5, ervan, maakt immers enkel gewag van „werk in onroerende staat”.

23 Gesteld dat het begrip „werk in onroerende staat" in de Zesde btw-richtlijn met het in beschikking 2004/290 gehanteerde begrip „bouwwerkzaamheden" overeenstemt, werd het eerstgenoemde begrip in de Zesde btw-richtlijn evenwel evenmin gedefinieerd. Stellig werd immers in artikel 5, lid 2, sub e, van de Tweede richtlijn (67/228), gelezen in samenhang met bijlage A, punt 5, bij deze richtlijn, aan de hand van voorbeelden een omschrijving gegeven van „werk in onroerende staat" en was daarin overigens uitdrukkelijk bepaald dat dit werk „als een levering wordt beschouwd", maar een dergelijke definitie ontbreekt in de Zesde btw-richtlijn.

24 Hieruit volgt dat de wetgever van de Unie geen beroep heeft gedaan op een welomschreven begrip dat in het Unierecht op btw-gebied reeds bestond toen hij de Bondsrepubliek Duitsland op grond van artikel 27, lid 1, van de Zesde btw-richtlijn bij beschikking 2004/290 de machtiging heeft verleend om onder andere met betrekking tot „bouwwerkzaamheden" een afwijkende maatregel op btw-gebied vast te stellen.

25 Volgens vaste rechtspraak moeten bij gebreke van enige definitie van het begrip „bouwwerkzaamheden" de betekenis en de draagwijdte van dit woord evenwel worden bepaald met inachtneming van de algemene context waarin het wordt gebruikt en in overeenstemming met de in de omgangstaal gebruikelijke betekenis ervan (zie in die zin arrest van 4 mei 2006, Massachusetts Institute of Technology, C-431/04, Jurispr. blz. I-4089, punt 17 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Daarenboven moet voor de uitlegging van een bepaling van het Unierecht rekening worden gehouden met de doelstellingen van de betrokken regeling en de nuttige werking van deze regeling (zie in die zin onder meer arrest van 29 januari 2009, Petrosian, C-19/08, Jurispr. blz. I-495, punt 34 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

26 Wat in de eerste plaats de in de omgangstaal gebruikelijke betekenis van het begrip „bouwwerkzaamheden" betreft, moet worden vastgesteld dat prestaties zoals die in het hoofdgeding, te weten met name de oprichting van een gebouw, ontegenzeglijk onder dit begrip vallen. Het doet daarbij niet ter zake of de onderneming die het gebouw opricht eigenaar is van de bebouwde oppervlakte dan wel van de gebruikte materialen, en evenmin of de betrokken prestatie als een „dienst" of als een „levering van goederen" moet worden aangemerkt.

27 Wat in de tweede plaats de algemene context en de met de betrokken regeling nagestreefde doelstellingen betreft, preciseert punt 2 van de considerans van beschikking 2004/290 dat in Duitsland „[w]erd vastgesteld dat aanzienlijke btw-inkomsten wegvloeiden in de bouwsector [...], in gevallen waarin de btw openlijk op factuur in rekening werd gebracht, doch niet aan de schatkist werd doorgestort, terwijl de ontvanger zijn recht op aftrek uitoefende. [...] Deze gevallen zijn dermate in aantal toegenomen dat wettelijke maatregelen moeten worden getroffen". Artikel 1 van deze beschikking bepaalt dan ook dat „de Bondsrepubliek Duitsland [...] gemachtigd [wordt] de in artikel 2 van deze beschikking bedoelde ontvangers van leveringen van goederen en diensten aan te wijzen als de personen die tot voldoening van de [btw] zijn gehouden".

28 Een strikte uitlegging van artikel 2, punt 1, van beschikking 2004/290, dat bepaalt dat „[d]e ontvanger van de levering van goederen en diensten kan worden aangewezen als de persoon die tot voldoening van de btw is gehouden [...] in het geval dat de bouwwerkzaamheden aan een belastingplichtige worden geleverd", volgens welke deze bepaling niet ziet op leveringen van goederen als omschreven in artikel 5, lid 1, van de Zesde btw-richtlijn, zou echter volledig tegen het doel van voornoemd artikel 2, punt 1, van beschikking 2004/290 indruisen.

29 Bovendien vormt de kwalificatie van een bepaalde prestatie als „levering van goederen" of als „dienstverrichting" ongetwijfeld een ingewikkelde beoordeling die in beginsel op een toetsing per concreet geval moet zijn gebaseerd, zoals de advocaat-generaal in de punten 30 en volgende van zijn conclusie heeft benadrukt (zie in die zin eveneens arrest van 10 maart 2011, Bog e.a., C-497/09, C-499/09, C-501/99 en C-502/09, Jurispr. blz. I-1457, punten 61 e.v.).

30 In dit verband wijst niets erop dat de wetgever van de Unie bij de vaststelling van artikel 2, punt 1, van beschikking 2004/290 de toepassing van deze bepaling heeft willen beperken tot enkel de gevallen waarin deze ingewikkelde beoordeling uiteindelijk tot de vaststelling leidt dat de betrokken prestatie als een „dienst" moet worden aangemerkt.

31 Bovendien doet de kwalificatie van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde handeling niet ter zake wat de verwezenlijking van het met beschikking 2004/290 nagestreefde doel betreft, aangezien het gevaar dat „aanzienlijke btw-inkomsten wegvloeien" zowel in het geval waarin deze prestatie als een „dienstverrichting" moet worden aangemerkt als in de gevallen waarin zij als een „levering" dient te worden beschouwd, hetzelfde is.

32 Al het voorgaande pleit ervoor om het begrip „bouwwerkzaamheden" in artikel 2, punt 1, van beschikking 2004/290 aldus uit te leggen dat deze bepaling niet alleen diensten maar ook leveringen van goederen omvat.

33 Het feit dat deze bepaling als afwijking van de in artikel 21, lid 1, sub a, eerste volzin, van de Zesde btw-richtlijn neergelegde algemene regel strikt moet worden uitgelegd, doet niet af aan deze conclusie. Ook al is het juist dat btw-bepalingen die een uitzondering op een beginsel vormen, volgens vaste rechtspraak strikt moeten worden uitgelegd, neemt dit immers niet weg dat ervoor moet worden gezorgd dat de uitzondering haar nuttige werking niet verliest (arrest Bog e.a., reeds aangehaald, punt 84 en aldaar aangehaalde rechtspraak, alsook, in dezelfde zin, arrest van 10 maart 2011, Skandinaviska Enskilda Banken, C-540/09, Jurispr. blz. I-1509, punt 20 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

34 Vastgesteld moet worden dat de uitlegging volgens welke de leveringen van goederen van de werkingssfeer van artikel 2, punt 1, van beschikking 2004/290 worden uitgesloten, de nuttige werking van deze bepaling in gevaar kan brengen. Deze uitlegging zou namelijk tot gevolg hebben dat de bij beschikking 2004/290 toegestane derogatie met name niet geldt voor de oprichting van een gebouw. Deze prestatie valt vanzelfsprekend echter onder „bouwwerkzaamheden" en behoort tot een subgroep van verrichtingen die – zoals de Duitse regering in haar opmerkingen terecht te kennen geeft – een aanzienlijk deel van de betrokken handelingen vormt.

35 Bijgevolg moet op de eerste vraag worden geantwoord dat artikel 2, punt 1, van beschikking 2004/290 aldus moet worden uitgelegd dat het in deze bepaling opgenomen begrip „bouwwerkzaamheden", naast de handelingen die worden aangemerkt als diensten zoals die in artikel 6, lid 1, van de Zesde richtlijn zijn gedefinieerd, ook de handelingen omvat die leveringen van goederen in de zin van artikel 5, lid 1, van deze richtlijn vormen.

Tweede en derde vraag

36 Met de tweede en de derde vraag, die samen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of beschikking 2004/290 aldus moet worden uitgelegd dat de Bondsrepubliek Duitsland van de bij deze beschikking verleende machtiging slechts gedeeltelijk gebruik mag maken voor bepaalde subgroepen, zoals bepaalde soorten bouwwerkzaamheden, en voor prestaties ten behoeve van bepaalde ontvangers, en of er in voorkomend geval beperkingen voor deze lidstaat gelden bij de vaststelling van dergelijke subgroepen.

37 Deze rechter vraagt zich dus af of de Bondsrepubliek Duitsland, gesteld dat deze lidstaat bij beschikking 2004/290 de machtiging werd verleend om de ontvanger van de prestatie aan te wijzen als de persoon die tot voldoening van de btw is gehouden wanneer de prestatie leveringen met betrekking tot bouwwerkzaamheden betreft, overeenkomstig artikel 2, punt 1, van beschikking

2004/290 verplicht was om de ontvanger van de prestatie als de tot voldoening van de btw gehouden persoon aan te wijzen voor alle betrokken leveringen, en dus voor leveringen aan alle belastingplichtigen.

38 Volgens de verwijzende rechter wijst § 13b UStG de ontvanger namelijk niet voor alle betrokken leveringen aan als de persoon die tot voldoening van de btw is gehouden, maar uitsluitend voor opdrachten van leveringen als bedoeld in § 3, lid 4, UStG enerzijds, en zijn enkel de belastingplichtigen die zelf „bouwwerkzaamheden" verrichten volgens de Duitse regeling tot voldoening van de btw gehouden, en niet alle ontvangers van deze prestaties anderzijds.

39 Voorts wenst de verwijzende rechter van het Hof te vernemen of de betrokken lidstaat – zo hij inderdaad subgroepen mag vormen – hierbij bepaalde beperkingen in acht moet nemen, inzonderheid wat de eerbiediging van het rechtszekerheidsbeginsel door deze lidstaat betreft.

40 Dienaangaande zij herinnerd aan de rechtspraak van het Hof volgens welke de in artikel 27, lid 1, van de Zesde richtlijn bedoelde afwijkende maatregelen, die onder andere zijn toegestaan „teneinde [...] bepaalde vormen van belastingfraude of ontwijking te voorkomen", strikt moeten worden uitgelegd en bovendien noodzakelijk en geschikt moeten zijn om het ermee nagestreefde specifieke doel te verwezenlijken en om zo weinig mogelijk afbreuk te doen aan de doeleinden en beginselen van de Zesde richtlijn (zie arrest van 27 januari 2011, Vandoorne, C-489/09, Jurispr. blz. I-225, punt 27 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

41 Het Hof heeft in een andere context ook reeds kunnen verduidelijken dat de beperking van de toepassing van een uitzondering op een algemene regel op btw-gebied tot concrete en specifieke aspecten in overeenstemming is met het beginsel dat vrijstellingen of afwijkingen strikt moeten worden uitgelegd (zie in die zin arrest van 8 mei 2003, Commissie/Frankrijk, C-384/01, Jurispr. blz. I-4395, punt 28), op voorwaarde dat het aan het gemeenschappelijke btw-stelsel inherente beginsel van fiscale neutraliteit in acht wordt genomen (arrest van 3 april 2008, Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien, C-442/05, Jurispr. blz. I-1817, punt 43, en in die zin tevens arrest van 6 mei 2010, Commissie/Frankrijk, C-94/09, Jurispr. blz. I-4261, punt 30).

42 Deze rechtspraak, die eveneens betrekking heeft op de aan de lidstaten verleende mogelijkheid om bij wijze van uitzondering af te wijken van een algemene regel op btw-gebied, te weten het beginsel dat eenzelfde btw-tarief geldt voor alle leveringen van goederen en diensten, kan worden toegepast op een zaak zoals die in het hoofdgeding. De Bondsrepubliek Duitsland kon dus rechtmatig slechts gedeeltelijk gebruikmaken van de machtiging voor bepaalde subgroepen – zoals specifieke soorten bouwwerkzaamheden – en voor prestaties ten behoeve van bepaalde ontvangers, mits daarbij evenwel het beginsel van fiscale neutraliteit alsook – aangezien deze lidstaat aldus het recht van de Unie heeft uitgevoerd – de algemene rechtsbeginselen van dit recht in acht zijn genomen.

43 In dit opzicht moet er in de eerste plaats op worden gewezen dat beschikking 2004/290, zoals punt 4 van de considerans ervan benadrukt, de Bondsrepubliek Duitsland de machtiging verleende om een derogatiemaatregel vast te stellen die geen invloed had op het bedrag van de btw dat verschuldigd was in het stadium van het eindverbruik, noch op de eigen middelen van de Unie die afkomstig zijn uit de btw. De toepassing van de op deze basis vastgestelde concrete maatregelen was beperkt tot de gevallen waarin de ontvanger van de betrokken prestaties zelf een in de Zesde btw-richtlijn bedoelde belastingplichtige in de bouwsector was, die dus het recht had om de verschuldigde voorbelasting in aftrek te brengen of om in voorkomend geval de terugbetaling van deze belasting te vragen. Deze maatregelen hadden niet alleen geen invloed op de in het stadium van het eindverbruik verschuldigde btw, maar hadden evenmin financiële consequenties voor de personen die rechtstreeks door deze maatregelen werden geraakt. De betrokken Duitse regeling lijkt dus niet het aan het gemeenschappelijke btw-stelsel inherente beginsel van fiscale neutraliteit te hebben geschonden.

44 Wat in de tweede plaats de vraag betreft of de Bondsrepubliek Duitsland de algemene beginselen van het recht van de Unie in acht heeft genomen bij de vaststelling van de subgroepen van prestaties en ontvangers waarop de in het hoofdgeding aan de orde zijnde maatregel van toepassing is, zou de regeling in kwestie op het eerste gezicht alleen in verband met het evenredigheids- en het rechtszekerheidsbeginsel twijfels kunnen doen rijzen.

45 Wat het evenredigheidsbeginsel betreft, moet worden vastgesteld dat de stukken geen gegevens bevatten die vragen kunnen doen rijzen over de evenredigheid van de derogatiemaatregelen die de Bondsrepubliek Duitsland krachtens beschikking 2004/290 heeft vastgesteld. Zoals in punt 43 van het onderhavige arrest in herinnering is gebracht, beperkten deze maatregelen zich enerzijds tot de vaststelling van de verleggingsregeling voor bepaalde prestaties en hadden zij in beginsel geen financiële consequenties voor de door deze maatregelen beoogde personen, terwijl zij anderzijds de mogelijkheid boden om het verlies van aanzienlijke btw-inkomsten te vermijden. Bij gebrek aan andere bijzondere omstandigheden, die trouwens niet uit het dossier blijken, kan een dergelijke maatregel niet als onevenredig worden aangemerkt. Het staat evenwel aan de verwijzende rechter om na te gaan of er in voorkomend geval dergelijke andere bijzondere omstandigheden bestaan.

46 Met betrekking tot het rechtszekerheidsbeginsel merkt de verwijzende rechter op dat de aan de orde zijnde nationale regeling tot gevolg kan hebben dat de belastingplichtigen moeilijkheden kunnen ondervinden bij het aanwijzen van de persoon die de btw verschuldigd is wanneer zij geen kennis hebben van de situatie van de ontvanger. In geval van bouwwerkzaamheden is de ontvanger van de prestatie namelijk slechts tot voldoening van de btw gehouden, voor zover met name minstens 10 % van zijn in de loop van het vorige boekjaar gerealiseerde „wereldwijde omzet" afkomstig is van dergelijke werkzaamheden. De mogelijkheid bestaat echter dat de belastingplichtige – zoals in het hoofdgeding het geval is – er in eerste instantie van uitging dat hij deze drempel had overschreden en nadien vaststelde dat dit niet het geval was.

47 Dienaangaande zij om te beginnen eraan herinnerd dat de Unieregeling volgens vaste rechtspraak met zekerheid kenbaar moet zijn en de toepassing ervan voor de justitiabelen voorzienbaar moet zijn. De rechtszekerheid is in het bijzonder een dwingend vereiste in het geval van een regeling die financiële consequenties kan hebben, teneinde de belanghebbenden in staat te stellen de omvang van hun verplichtingen nauwkeurig te kennen (arrest van 16 september 2008, Isle of Wight Council e.a., C-288/07, Jurispr. blz. I-7203, punt 47 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Het rechtszekerheidsbeginsel moet in acht worden genomen door iedere nationale instantie die belast is met de toepassing van het recht van de Unie (zie arrest van 17 juli 2008, ASM Brescia, C-347/06, Jurispr. blz. I-5641, punt 65 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

48 Hoewel de aan de orde zijnde regeling in het algemeen geen financiële consequenties voor de belastingplichtigen kan hebben in de zin van het reeds aangehaalde arrest Isle of Wight Council e.a., neemt dit immers niet weg dat de toepassing van deze regeling door de bevoegde nationale autoriteiten – zoals dat in een zaak als in het hoofdgeding het geval zou kunnen zijn – dergelijke financiële consequenties kan meebrengen, indien, de betrokken belastingplichtigen daardoor – minstens tijdelijk – de omvang van hun btw-verplichtingen niet nauwkeurig kunnen kennen.

49 Het staat dus aan de verwijzende rechter om, rekening houdend met alle relevante omstandigheden rechtens en feitelijk, na te gaan of dat in casu het geval is en om in voorkomend geval de maatregelen te treffen die nodig zijn om de schadelijke gevolgen op te heffen van een toepassing van de betrokken bepalingen die schending van het rechtszekerheidsbeginsel oplevert.

50 Bijgevolg moet op de tweede en derde vraag worden geantwoord dat beschikking 2004/290 aldus moet worden uitgelegd dat de Bondsrepubliek Duitsland het recht heeft, van de bij deze beschikking verleende machtiging slechts gedeeltelijk gebruik te maken voor bepaalde subgroepen, zoals specifieke soorten bouwwerkzaamheden, en voor prestaties ten behoeve van bepaalde ontvangers. Bij de vaststelling van deze subgroepen dient deze lidstaat het beginsel van fiscale neutraliteit en de

algemene beginselen van het recht van de Unie, waaronder met name het evenredigheids- en het rechtszekerheidsbeginsel, in acht te nemen. Het staat aan de verwijzende rechter om, rekening houdend met alle relevante omstandigheden rechtens en feitelijk, na te gaan of dat in het hoofdgeding het geval is en om in voorkomend geval de maatregelen te treffen die nodig zijn om de schadelijke gevolgen op te heffen van een toepassing van de betrokken bepalingen die in strijd is met het evenredigheids- en het rechtszekerheidsbeginsel.

Vierde vraag

51 Gelet op het antwoord op de tweede en de derde vraag hoeft de vierde vraag niet te worden beantwoord.

Kosten

52 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Eerste kamer) verklaart voor recht:

1) **Artikel 2, punt 1, van beschikking 2004/290/EG van de Raad van 30 maart 2004 waarbij Duitsland wordt gemachtigd een maatregel toe te passen in afwijking van artikel 21 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting, moet aldus worden uitgelegd dat het in deze bepaling opgenomen begrip „bouwwerkzaamheden”, naast de handelingen die worden aangemerkt als diensten zoals die zijn gedefinieerd in artikel 6, lid 1, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, zoals gewijzigd bij richtlijn 2004/7/EG van de Raad van 20 januari 2004, ook de handelingen omvat die leveringen van goederen in de zin van artikel 5, lid 1, van deze richtlijn vormen.**

2) **Beschikking 2004/290 moet aldus worden uitgelegd dat de Bondsrepubliek Duitsland het recht heeft, van de bij deze beschikking verleende machtiging slechts gedeeltelijk gebruik te maken voor bepaalde subgroepen, zoals specifieke soorten bouwwerkzaamheden, en voor prestaties ten behoeve van bepaalde ontvangers. Bij de vaststelling van deze subgroepen dient deze lidstaat het beginsel van fiscale neutraliteit en de algemene beginselen van het recht van de Unie, waaronder met name het evenredigheids- en het rechtszekerheidsbeginsel, in acht te nemen. Het staat aan de verwijzende rechter om, rekening houdend met alle relevante omstandigheden rechtens en feitelijk, na te gaan of dat in het hoofdgeding het geval is en om in voorkomend geval de maatregelen te treffen die nodig zijn om de schadelijke gevolgen op te heffen van een toepassing van de betrokken bepalingen die in strijd is met het evenredigheids- en het rechtszekerheidsbeginsel.**

ondertekeningen